

## GIURISPRUDENZA

Corte di Giustizia dell'Unione europea | Sezione 9 | Sentenza | 18 gennaio 2024 | n. 791/22

Data udienza 18 gennaio 2024

### Integrale

Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 2006/112/CE - Articolo 30, primo comma - Articolo 60 - Articolo 71, paragrafo 1 - Luogo delle operazioni imponibili - Beni introdotti nel territorio doganale dell'Unione europea in un primo Stato membro in violazione delle norme doganali e trasportati in seguito in un secondo Stato membro - Luogo in cui sorge l'IVA all'importazione - Disposizione nazionale che rinvia alla normativa doganale dell'Unione

---

## SENTENZA DELLA CORTE

Nona Sezione

18 gennaio 2024

«Rinvio pregiudiziale - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) - Direttiva 2006/112/CE - Articolo 30, primo comma - Articolo 60 - Articolo 71, paragrafo 1 - Luogo delle operazioni imponibili - Beni introdotti nel territorio doganale dell'Unione europea in un primo Stato membro in violazione delle norme doganali e trasportati in seguito in un secondo Stato membro - Luogo in cui sorge l'IVA all'importazione - Disposizione nazionale che rinvia alla normativa doganale dell'Unione»

Nella causa C-791/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania), con decisione del 6 dicembre 2022, pervenuta in cancelleria il 28 dicembre 2022, nel procedimento

G.A.

contro

Hauptzollamt Braunschweig,

LA CORTE

Nona Sezione,

composta da O. Spineanu-Matei (relatrice), presidente di sezione, J.-C. Bonichot e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: T. Ca.

cancelliere: A. Ca.Es.

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per G.A., da A. Fe., Rechtsanwalt;
- per la Commissione europea, da F. Be., J. Jo. e M. Sa., in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 30 e 60 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra G.A. e lo Hauptzollamt Braunschweig (Ufficio doganale principale di Braunschweig, Germania) in relazione all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) dell'importazione irregolare di sigarette nell'Unione europea.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA, in particolare, le operazioni seguenti:

«(...)

1. d) le importazioni di beni».

4 L'articolo 30, primo comma, di tale direttiva dispone quanto segue:

«Si considera "importazione di beni" l'ingresso nel[l'Unione europea] di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo [29] del trattato [FUE]».

5 Il titolo V di detta direttiva, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene un capo 4, intitolato «Luogo delle importazioni di beni», di cui fa parte l'articolo 60, il quale prevede quanto segue:

«L'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nel[l'Unione]».

6 Il titolo VI della medesima direttiva, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta», comprende un capo 4, intitolato «Importazioni di beni», contenente l'articolo 70, che è così formulato:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni».

7 All'interno dello stesso capo 4, l'articolo 71 della direttiva 2006/112 così dispone:

«1. Quando i beni sono vincolati, al momento della loro entrata nel[l'Unione], ad uno dei regimi o ad una delle situazioni di cui agli articoli 156, 276 e 277, o ad un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o di transito esterno, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi o situazioni.

Tuttavia, quando i beni importati sono assoggettati a dazi doganali, (...) il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi.

2. Qualora i beni importati non siano assoggettati ad alcuno dei dazi o prelievi di cui al paragrafo 1, secondo comma, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti in materia di dazi doganali, per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta e la sua esigibilità».

Codice doganale

8 Ai sensi dell'articolo 202 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU 1992, L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000 (GU 2000, L 311, pag. 17; in prosieguo: il «codice doganale»):

«1. L'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito:

1. a) all'irregolare introduzione nel territorio doganale dell'[Unione] di una merce soggetta a dazi all'importazione (...)

(...)

Ai sensi del presente articolo, per introduzione irregolare s'intende qualsiasi introduzione effettuata in violazione degli articoli da 38 a 41 e dell'articolo 177, secondo trattino.

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'introduzione irregolare.

3. Sono debitori:

- la persona che ha proceduto a tale introduzione irregolare,

- le persone che hanno partecipato a questa introduzione sapendo o dovendo, secondo ragione, sapere che essa era irregolare, e

- le persone che hanno acquisito o detenuto la merce considerata e sapevano o avrebbero dovuto, secondo ragione, sapere allorquando l'hanno acquisita o ricevuta che si trattava di merce introdotta irregolarmente».

9 L'articolo 215, di tale codice, al paragrafo 4, disponeva quanto segue:

«Se un'autorità doganale constata che, a norma dell'articolo 202, è sorta un'obbligazione doganale in un altro Stato membro e l'importo della stessa è inferiore a 5 000 EUR, si considera che l'obbligazione doganale sia sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione».

Diritto tedesco

10 L'articolo 21, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella versione pubblicata il 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), prevede quanto segue:

«Le norme relative ai dazi doganali si applicano mutatis mutandis all'imposta sulla cifra d'affari all'importazione;

(...)».

## Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 G.A., residente in Polonia, ha acquistato, il 29 settembre 2012, in un mercato situato in tale Stato Membro, un totale di 43 760 sigarette sulla cui confezione erano apposti unicamente contrassegni fiscali ucraini e bielorusi. Senza informarne le autorità doganali, egli ha trasportato tali sigarette nella regione di Braunschweig (Germania), dove le ha consegnate, il 2 ottobre 2012, ad un acquirente tedesco. Poiché G.A. è stato arrestato, le sigarette sono state sequestrate e successivamente distrutte.

12 Ritenendo che le sigarette fossero state introdotte irregolarmente nel territorio doganale dell'Unione, lo Hauptzollamt Braunschweig (Ufficio doganale principale di Braunschweig, Germania) ha considerato che era sorta un'obbligazione doganale, conformemente all'articolo 202, paragrafo 1, lettera a), del codice doganale, e che G.A. ne fosse il debitore sul fondamento dell'articolo 202, paragrafo 3, terzo trattino, di tale codice. Lo stesso ufficio ha altresì ritenuto che, conformemente all'articolo 21, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, l'IVA all'importazione fosse sorta in Germania. Di conseguenza, esso ha emesso, il 3 febbraio 2015, un avviso di accertamento dell'IVA il cui importo ammonta a EUR 2 006,38.

13 Poiché il procedimento di reclamo avviato da G.A. non ha avuto esito positivo, quest'ultimo ha proposto un ricorso di annullamento avverso tale avviso di accertamento dinanzi al Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania), giudice del rinvio.

14 Dato che la controversia di cui è investito verte, in particolare, sulla questione se l'IVA all'importazione controversa sia sorta in Germania, tale giudice si interroga sulle norme pertinenti, nel caso di specie, ai fini della determinazione del luogo in cui tale imposta è sorta.

15 Detto giudice considera che il luogo di importazione delle sigarette è situato in Polonia, dal momento che queste ultime sono entrate nel circuito economico dell'Unione nel territorio di tale Stato membro. Di conseguenza, le autorità doganali tedesche sarebbero competenti per l'accertamento e la riscossione dell'IVA all'importazione solo a condizione che tale imposta sia considerata sorta in Germania sul fondamento di una finzione giuridica riguardo al luogo in cui è sorta. Esso afferma che l'articolo 21, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari rende applicabile, per analogia, l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale, ai sensi del quale se l'importo dell'obbligazione doganale è inferiore a 5 000 EUR si considera che la stessa sia sorta nello Stato membro in cui è avvenuta la constatazione. Ciò premesso, il giudice del rinvio nutre dubbi sulla conformità di tale disposizione alla direttiva 2006/112.

16 A tale riguardo, il giudice considera che il rinvio alla normativa doganale operato dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 non riguarda il luogo in cui sorge l'obbligazione a titolo di IVA. Da un lato, tale disposizione non farebbe riferimento alla normativa doganale per tutte le condizioni per il sorgere dell'IVA. Dall'altro lato, il luogo di importazione sarebbe preso in considerazione dagli articoli 60 e 61 della direttiva 2006/112 per determinare il luogo delle operazioni imponibili ai fini dell'IVA.

17 In tale contesto, il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia contrario alla direttiva [2006/112], in particolare ai suoi articoli 30 e 60 il fatto che una disposizione nazionale di uno Stato membro dichiari l'articolo 215, paragrafo 4, del [codice doganale] applicabile mutatis mutandis all'IVA all'importazione».

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 30, primo comma, l'articolo 60 e l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale si applica per analogia all'IVA all'importazione per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale IVA all'importazione.

19 Per quanto riguarda l'importazione di beni, l'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 2006/112 dispone che essa costituisce un'operazione soggetta all'IVA. L'articolo 30, primo comma, di tale direttiva definisce l'importazione di beni come l'introduzione nell'Unione di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'articolo 29 TFUE.

20 L'articolo 60 di detta direttiva prevede che l'importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione.

21 Ai sensi dell'articolo 70 della medesima direttiva, il fatto generatore dell'IVA si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione di beni.

22 Tuttavia, conformemente all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, quando i beni importati sono assoggettati, in particolare, a dazi doganali, il fatto generatore si verifica e l'IVA diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei predetti dazi o prelievi.

23 A tale riguardo, la Corte ha già dichiarato che detto articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione a quelli dei dazi doganali. Tale collegamento si spiega con il fatto che l'IVA all'importazione e i dazi doganali presentano caratteristiche essenziali comparabili in quanto essi traggono origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e della susseguente introduzione delle merci nel circuito economico degli Stati membri [sentenza dell'8 settembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Luogo in cui sorge l'IVA - II), C-368/21, EU:C:2022:647, punto 25 e giurisprudenza ivi citata].

24 Al fine di determinare il collegamento tra la normativa doganale e quella relativa all'IVA, previsto all'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, in particolare, al fine di stabilire se esso riguardi anche il luogo di importazione dei beni soggetti all'IVA all'importazione, occorre esaminare la portata del rinvio operato da tale disposizione alla normativa doganale.

25 A tale riguardo, da un lato, occorre constatare che la formulazione dell'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 fa riferimento solo al momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA. Tale disposizione non prevede alcun rinvio alla normativa doganale per quanto riguarda il luogo dell'importazione.

26 Secondo un'interpretazione letterale, il rinvio alla normativa doganale riguarda quindi soltanto la determinazione del momento del fatto generatore e dell'esigibilità dell'IVA, e non la determinazione del luogo di importazione.

27 Dall'altro lato, per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, occorre rilevare che tale disposizione fa parte del titolo VI di detta direttiva, che riguarda il «[f]atto generatore [e l']esigibilità dell'imposta». Per contro, l'articolo 60 di detta direttiva figura nel titolo V della medesima direttiva, il quale è specificamente dedicato al «[l]uogo delle operazioni imponibili» e, più specificamente, nel capo 4 di tale titolo, intitolato «Luogo delle importazioni di beni».

28 Dall'insieme di tali elementi risulta che l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso non stabilisce un collegamento generico tra la direttiva 2006/112 e il codice doganale e, in particolare, non determina il luogo di importazione dei beni ai fini del loro assoggettamento all'IVA.

29 Tale interpretazione è avvalorata dalla giurisprudenza della Corte.

30 È vero che quest'ultima ha considerato che, tenuto conto del parallelismo tra l'IVA all'importazione e i dazi doganali, confermato dall'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punto 41), un'obbligazione a titolo di IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora il comportamento illecito che ha generato quest'ultima permetta di presumere che le merci in questione sono entrate nel circuito economico dell'Unione e hanno potuto essere oggetto di consumo, determinando così il realizzarsi del fatto generatore dell'IVA [sentenza dell'8 settembre 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Luogo in cui sorge l'IVA - II), C-368/21, EU:C:2022:647, punto 26 e giurisprudenza ivi citata].

31 Tuttavia, detta presunzione può essere rovesciata se viene dimostrato che, malgrado le violazioni della normativa doganale, che determinano la nascita di un'obbligazione doganale all'importazione nello Stato membro in cui tali violazioni sono state commesse, un bene è stato introdotto nel circuito economico dell'Unione nel territorio di un altro Stato membro, nel quale tale bene era destinato al consumo. In questo caso, il fatto generatore dell'IVA all'importazione si verifica in tale altro Stato membro [sentenza dell'8 settembre 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Luogo in cui sorge l'IVA - II), C-368/21, EU:C:2022:647, punto 27 e giurisprudenza ivi citata].

32 Infine, occorre sottolineare l'interesse del principio di territorialità fiscale applicabile all'IVA. Infatti, contrariamente ai dazi doganali, che spettano all'Unione qualunque sia lo Stato membro che li riscuote, gli introiti connessi all'IVA all'importazione appartengono, conformemente a tale principio, allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, punto 37).

33 Nel caso di specie, secondo le indicazioni della domanda di pronuncia pregiudiziale, le sigarette di cui trattasi nel procedimento principale sono entrate nel circuito economico dell'Unione in Polonia ed erano destinate al consumo in tale Stato membro, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare, tenuto conto in particolare della quantità di merci importate illegalmente nell'Unione e del modo in cui sono state acquistate e successivamente trasferite. Conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 30 della presente sentenza, si dovrebbe quindi ritenere che il luogo in cui è sorta l'IVA all'importazione su tali sigarette sia la Polonia.

34 Orbene, la determinazione del luogo dell'importazione di un bene mediante l'applicazione, non già delle disposizioni della direttiva 2006/112, bensì, per analogia, dell'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale implicherebbe che, in un caso del genere, gli introiti connessi all'IVA all'importazione spetterebbero allo Stato membro in cui è avvenuta la constatazione del sorgere dell'obbligazione doganale in

forza della finzione giuridica stabilita da tale disposizione, vale a dire la Repubblica federale di Germania, il che sarebbe contrario alla portata del principio di territorialità fiscale in materia di IVA.

35 A tale riguardo, occorre ancora sottolineare che, se il giudice del rinvio constatasse che le sigarette di cui trattasi nel procedimento principale erano destinate al consumo in Polonia, l'autorità tedesca competente sarebbe tenuta a trasmettere, senza preventiva richiesta, le informazioni relative al sequestro di tali sigarette all'autorità polacca competente, in applicazione dell'articolo 13, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU 2010, L 268, pag. 1), al fine, in particolare, di evitare un rischio di perdita di gettito fiscale in tale altro Stato membro.

36 In considerazione di tutto quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 30, primo comma, l'articolo 60 e l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'articolo 215, paragrafo 4, del codice doganale si applica per analogia all'IVA all'importazione per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale IVA all'importazione.

Sulle spese

37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

L'articolo 30, primo comma, l'articolo 60 e l'articolo 71, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'articolo 215, paragrafo 4, del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, si applica per analogia all'imposta sul valore aggiunto (IVA) all'importazione per quanto riguarda la determinazione del luogo in cui sorge tale IVA all'importazione.

Firme

